

Risposta n. 187/2024

OGGETTO: Consolidato fiscale – revoca tardiva del regime – limiti al ricorso alla remissione in bonis ex articolo 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

[ALFA], di seguito istante, pone il quesito, qui sinteticamente riportato, in merito all'esercizio della revoca dal consolidato fiscale.

A tal riguardo, rappresenta di aver detenuto «*[...] negli anni 2020-2021-2022, tra le altre, le partecipazioni al capitale sociale delle seguenti società controllate: [BETA], [...] [GAMMA], [...] [DELTA] [...]*» e, in qualità di capogruppo, di aver stipulato un "accordo di consolidamento" con la *[BETA]*; in particolare, «*[...] in data [...] ottobre 2020 le due società hanno sottoscritto un contratto (accordo di consolidamento - allegato sub doc. 2) mediante cui hanno concordato di esercitare l'opzione congiunta per aderire al consolidato per il triennio 2020-2022. [...] in linea con quanto previsto*

dall'art.117, comma 3, TUIR, l'opzione si sarebbe rinnovata tacitamente al termine del triennio, salvo espressa revoca da comunicare secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione».

Inoltre, evidenzia che *«Le perdite fiscali realizzate da [BETA] negli anni d'imposta 2020 e 2022 sono state regolarmente apportate alla fiscal unit e (quelle residue) definitivamente attribuite alla società consolidante sulla base del criterio di attribuzione indicato nei rispettivi quadri OP dei Mod. Redditi SC all'uopo presentati.».*

Tanto premesso, l'istante riferisce che, nonostante fosse sua intenzione, d'intesa con la [BETA], revocare, alla scadenza del triennio, l'opzione per il consolidato, il medesimo è stato erroneamente confermato mediante indicazione nel quadro OP del modello Redditi 2023, al **«rigo 7 - col. 3 - il codice "3" (Conferma della tassazione di gruppo) e nella col. 4 il codice "1" (primo periodo).»**, invece di **«indicare nella col. 3 del suddetto rigo 7 del quadro OP il codice "2" (Revoca)»**.

Secondo l'istante l'errore è stato causato dal *«momento di particolare straordinarietà connesso alla grave crisi economico-finanziaria che ha investito "il Gruppo [...]»* nel corso del 2023. In particolare, riferisce che:

«- tra il 2022 e il 2023, a causa [...], il "Gruppo [...]" è stato investito da una rilevante crisi economico-finanziaria in relazione alla quale gli amministratori [...] hanno dovuto, tra l'altro, redigere un Piano Industriale di Risanamento (allegato sub doc. 3);

- con l'obiettivo di superare la suddetta crisi finanziaria e di ristrutturare il Gruppo [...] i Soci dell'istante hanno ritenuto opportuno, tra l'altro, nominare un Chief Restructuring Officer [...];

- nel corso del 2023, pertanto, è addirittura mutato l'organo di governo della società [...] nel nuovo Consiglio di Amministrazione è subentrato **(allegato sub doc. 4)** il suddetto dr. [...] a cui è stata attribuita la carica di Amministratore delegato con delega alla pianificazione, attuazione e monitoraggio del Piano di Risanamento in ambito strategico, industriale, finanziario ed organizzativo [...];

- in data [...] è stato conferito un mandato di negoziazione con il ceto bancario a [...] **(allegato sub doc. 5)**;

- in data [...] è stato conferito a [...] l'incarico per la redazione di un piano attestabile **(allegato sub doc. 6)**.

Tutto ciò ha poi portato alla presentazione in data [...] di una domanda di Composizione Negoziata della Crisi **(allegato sub doc. 7)**».

Secondo l'istante, risulta che «[...] già al momento della presentazione del modello Redditi 2023 (30 novembre 2023), gli organi societari della consolidante e della consolidata avessero deciso di revocare l'opzione per l'adesione al consolidato di [BETA] con efficacia dal 01/01/2023. Infatti, per valorizzare gli asset aziendali [...] in modo che il Piano di Risanamento potesse essere realizzato, già nell'anno 2023 era stato deciso di suddividere e frazionare il rischio dell'operatività nel mercato delle [...] e di individuare a tale scopo potenziali acquirenti a cui cedere la partecipazione nella società [BETA], presentandola agli interessati come un soggetto non facente parte del consolidato fiscale a decorrere dall'anno d'imposta 2023.[...]

È evidente quindi che, già al momento di presentazione del Mod. Redditi 2023 nel mese di novembre 2023, sussistevano tutte le condizioni, le ragioni ed i motivi

per comunicare la fuoriuscita della controllata [BETA] dal perimetro del consolidato - comunicazione non effettuata per un mero errore rilevante ed essenziale.».

Tanto premesso, «*evidenziate le particolari circostanze sussistenti al momento del suddetto errore, la società istante pone i seguenti quesiti correlati all'esatta interpretazione delle seguenti norme:*

a) *possibilità di sanare l'errore mediante l'istituto della c.d. remissione in bonis ex art. 2 del D.L. 16/2012, effettuando l'adempimento richiesto - revoca dell'opzione congiunta in riferimento alla consolidata [BETA] - nel Mod. Redditi 2024 (da considerarsi quale "prima dichiarazione utile", come precisato dalla Circolare n. 38/E del 28 settembre 2012) e versando la sanzione amministrativa di euro 250 prevista dall'articolo 11, comma 1, del D. Lgs. 471/97.*

b) *In caso di risposta positiva al precedente quesito, si chiede quali siano le corrette modalità con cui esprimere la revoca nel quadro OP del Mod. Redditi SC 2024 - in cui non vi è un campo specifico per il caso della "remissione in bonis" - facendo in modo che essa produca effetti dall'anno 2023 ed evitando che l'opzione medesima possa intendersi riferita all'anno 2024.».*

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, l'istante ritiene che nulla osti all'applicazione dell'istituto della remissione *in bonis*. A tal fine evidenzia che proprio la circolare n. 8/E del 07 aprile del 2017, al paragrafo 10, in relazione alle "**revoche dimenticate**" ha chiarito che, «*[...] l'articolo 7-quater, comma 29, del DL n. 193 del 2016, prevede espressamente che, per "l'esercizio delle opzioni" che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi*

da presentare nel corso del "primo periodo di valenza del regime opzionale", trova applicazione l'articolo 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012 (cd. remissione in bonis). Tuttavia, considerato che l'esercizio della revoca delle opzioni deve essere effettuata con le stesse modalità e nei termini previsti per la comunicazione dell'opzione, si ritiene che anche per il mancato esercizio della revoca dell'opzione possa trovare applicazione l'istituto della remissione in bonis, di cui all'articolo 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012».

L'istante, evidenzia, altresì, che trattasi di un errore «commesso in buona fede - così come richiesto dalla Circolare n. 38/E del 28 settembre 2012 e dalla Risoluzione n. 426/2021, seppur riferendosi ad ipotesi di mancata comunicazione dell'opzione per l'accesso al consolidato [...]».

Sotto il profilo pratico sottolinea che la consolidante, a suo avviso, dovrebbe solo «[...] indicare nella **col. 3 del rigo 7 del quadro OP del Mod. Redditi SC 2024 il codice "2" (Revoca) e nella col. 4 il codice "2"**, facendo in modo che la revoca, espressa nel secondo esercizio (2024) del secondo triennio (2023-2025), sia imputabile e riferibile al primo esercizio (2023) del suddetto secondo triennio.».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 12 del decreto legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni dalla legge 16 aprile 2012, n. 44, prevede che «*La fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, non è preclusa, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi,*

ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore dell'inadempimento abbia avuto formale conoscenza, laddove il contribuente:

- a) abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento;*
- b) effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento richiesto entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile;*
- c) versi contestualmente l'importo pari alla misura minima della sanzione stabilita dall'articolo 11, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, secondo le modalità stabilite dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, esclusa la compensazione ivi prevista.».*

Con l'istituto della remissione *in bonis* si è voluto, dunque, evitare che il contribuente, in possesso dei requisiti prescritti per accedere ad un beneficio fiscale, possa non fruirne a causa del mancato esercizio dell'opzione o per un inadempimento di natura formale (per tutti, cfr. circolare n. 38/E del 28 dicembre 2012), purché dia prova di aver tenuto un comportamento coerente con il regime opzionato.

Ciò premesso, con riguardo al regime del consolidato nazionale, con la circolare 38/E del 2012, paragrafo 1.3.1, è stato ammesso l'esercizio tardivo dell'opzione per il «*consolidato fiscale (articoli da 117 a 129 del TUIR e decreto ministeriale 9 giugno 2004);*», tramite l'istituto della remissione *in bonis*.

A tal proposito si rammenta che:

- l'articolo 5 del decreto del ministero dell'Economia e delle finanze 1° marzo 2018 - emanato ai sensi dell'articolo 129 del decreto del presidente della Repubblica 22 dicembre 1987, n. 917 (di seguito TUIR) - dispone che, «*L'esercizio congiunto per la tassazione di gruppo è comunicato dalla società controllante all'Agenzia delle entrate*

con la dichiarazione dei redditi presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione e deve contenere la denominazione o ragione sociale e il codice fiscale delle società che esercitano l'opzione, la qualità di controllante ovvero di controllata, l'individuazione delle società che hanno eventualmente effettuato il versamento d'acconto in modo separato, il criterio utilizzato per l'eventuale attribuzione delle perdite residue in caso di interruzione anticipata della tassazione di gruppo, o di revoca dell'opzione.»;

- mentre, il successivo articolo 14 dispone che, *«1. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per un altro triennio a meno che non sia revocata secondo le modalità e i termini di cui all'art. 5 del presente decreto.*

2. Le disposizioni dell'art. 13, comma 7, del presente decreto si applicano anche in caso di revoca dell'opzione. In tal caso, la consolidante è tenuta a comunicare all'Agenzia delle entrate l'importo delle perdite residue attribuite a ciascun soggetto con la dichiarazione presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si esercita la revoca.»;

- l'articolo 13 comma 7, innanzi citato, dispone, a sua volta, che, *«Le perdite fiscali residue risultanti dalla dichiarazione di cui all'art. 9, in alternativa a quanto previsto dall'art. 124, comma 4, primo periodo, del testo unico, sono imputate alle società che le hanno prodotte al netto di quelle utilizzate e nei cui confronti viene meno il requisito del controllo secondo i criteri stabiliti dai soggetti interessati.».*

Quanto, invece, alla possibilità di sanare le c.d. "revoche dimenticate" con riferimento ai regimi opzionali con rinnovo automatico, con circolare n. 8/E del 7 aprile 2017, è stato chiarito che *«[...] considerato che l'esercizio della revoca delle opzioni*

deve essere effettuata con le stesse modalità e nei termini previsti per la comunicazione dell'opzione, si ritiene che anche per il mancato esercizio della revoca dell'opzione possa trovare applicazione l'istituto della remissione in bonis, di cui all'articolo 2, comma 1, del DL n. 16 del 2012».

Per poter effettuare una revoca "tardiva", tuttavia, occorre che il contribuente abbia al contempo tenuto un "comportamento concludente" compatibile con il regime ordinario e non abbia espresso altre opzioni.

Ciò posto, con riguardo alla fattispecie in esame, l'istante non ha fornito alcuna prova di aver tenuto, insieme con la controllata [BETA], un comportamento coerente con l'ipotizzata volontà di escluderla dal consolidato, mentre a contrario risulta che l'istante:

- ha esercitato l'opzione per il consolidato con la società [BETA] per i periodi d'imposta 2020, 2021 (annualità in cui si è aggiunta la società [DELTA]) e 2022 (annualità in cui si è aggiunta la società [GAMMA]) mediante il quadro OP delle dichiarazioni annuali per i periodi d'imposta 2019, e 2021;

- nella dichiarazione annuale per il periodo d'imposta 2022 (presentata nel 2023), ha manifestato la volontà di continuare il consolidato anche con la società [BETA], avendo compilato il quadro OP indicando:

i) nella colonna 3 "*Tipo comunicazione*" il codice 3 "*conferma tassazione di gruppo*", [e non anche il codice 2 "*revoca dell'opzione*";

ii) nella colonna 4 "*esercizio sociale*" il codice 1 "*primo periodo*";

iii) nella colonna 7 il codice 1, attribuzione delle perdite alla consolidante.

Appare evidente, dunque, che la fattispecie rappresentata non rientra tra le ipotesi della c.d. "revoca dimenticata" di cui alla circolare n. 8/E del 2017 - non essendo

stato "omesso" alcun adempimento - quanto piuttosto in una modifica di una scelta validamente esercitata, non attuabile tramite l'istituto della remissione *in bonis*.

Detto istituto, infatti, come chiarito dalla circolare n. 38/E del 2012, non è invocabile «[...] *nelle ipotesi in cui il tardivo assolvimento dell'obbligo di comunicazione ovvero dell'adempimento di natura formale rappresenti un mero ripensamento, ovvero una scelta a posteriori basata su ragioni di opportunità. L'esistenza della buona fede, in altri termini, presuppone che il contribuente abbia tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire (c.d. comportamento concludente), ed abbia soltanto omesso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente*» (enfasi aggiunta, ndr), presupposti non rinvenibili nel caso prospettato. Né, d'altronde, possono costituire un'esimente i condizionamenti derivanti dalle particolari vicissitudini economiche che, secondo l'istante, il gruppo ha dovuto affrontare a causa della crisi di settore del 2023, poiché come già detto, il contribuente non ha "omesso" di esercitare formalmente la revoca dell'opzione per il consolidato, ma ha esercitato espressamente la volontà di "rinnovare" detta opzione.

Si rammenta, infine, che l'opzione esercitata in dichiarazione non è modificabile tramite dichiarazione integrativa ex articolo 2, comma 8, del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, destinata alla correzione di «*errori od omissioni, compresi quelli che abbiano determinato l'indicazione di un maggiore o di un minore imponibile o, comunque, di un maggiore o di un minore debito d'imposta ovvero di un maggiore o di un minore credito* [...]». Non si ravvisa, infatti, alcun "errore" da rettificare, ma solo una scelta per un regime impositivo che ora si vuole modificare. Al riguardo,

con la risoluzione n. 325/E del 14 ottobre 2002 è stato chiarito che le opzioni, «*anche se inserite in manifestazioni non dispositive o, per usare un termine comune in dottrina in "dichiarazioni di scienza" quali le dichiarazioni dei redditi, al pari di qualsiasi altra manifestazione di volontà negoziale non possono essere "rettificate" che in presenza di dolo, violenza o errore. In particolare l'errore, quale vizio della volontà, deve possedere i requisiti della rilevanza e dell'essenzialità e non deve cadere sui "motivi" della scelta, vale a dire sulle mere finalità che hanno indotto il contribuente a porre in essere un determinato comportamento.*».

La soluzione prospettata dall'istante non è, dunque, condivisibile.

firma su delega del Capo Divisione

**Il Capo Settore Coordinamento
e programmazione
(firmato digitalmente)**